



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MAICON ALVES DE OLIVEIRA

RECEITAS: ESTUDO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO
FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA SOB A ÓPTICA DA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA

CURITIBA

2019

MAICON ALVES DE OLIVEIRA

RECEITAS: ESTUDO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO
FEDERAL DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICA SOB A ÓPTICA DA EXECUÇÃO
ORÇAMENTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista do Curso de Especialização MBA em Gestão Contábil e Tributária, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

MAICON ALVES DE OLIVEIRA

RECEITAS: ESTUDO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL DE
ENSINO SUPERIOR PÚBLICA SOB A ÓPTICA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista do Curso de Especialização MBA em Gestão Contábil e Tributária, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof.....
Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof.....
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Prof.....
Departamento de Ciências Contábeis - UFPR

Curitiba, 27 de junho de 2019.

RESUMO

A educação superior pública do Brasil tem garantia legal de ser financiada com recursos arrecadados pelo governo federal. No entanto, percebe-se a insuficiência desses recursos para a manutenção das atividades básicas das instituições federais de ensino superior, que acabam optando por outras formas de geração de receitas. O objetivo deste trabalho foi analisar as fontes de financiamento de uma instituição federal de ensino superior sob a óptica da execução orçamentária. Esta pesquisa classifica-se como descritiva, qualitativa, bibliográfica, documental e estudo de caso; quanto à abordagem do problema a pesquisa se enquadra como qualitativa. Os procedimentos para concluir a monografia levaram em conta os dados referentes à execução orçamentária da instituição no ano de 2018, levantados através de relatórios extraídos de sistemas financeiros utilizados pela administração pública federal brasileira (SIAFI e Tesouro Gerencial). Os resultados encontrados evidenciaram que a instituição se utilizou majoritariamente dos recursos repassados pelo governo federal para o pagamento das suas despesas básicas, devido ao grupo de despesas relativas ao pagamento de pessoal, que representaram a maior parte do orçamento total da instituição. Constatou-se, também, que a instituição federal de ensino superior usou outras formas de recursos para financiar suas atividades, por meio de geração de receitas próprias e por convênios. As receitas próprias foram originadas pela prestação de diversos serviços efetuados pela instituição, demonstrando assim um potencial de geração de suas próprias receitas. Apesar disso, verificou-se que esses recursos refletiram pouco no total das fontes de financiamento da instituição. Observou-se que a complexidade da legislação orçamentária brasileira dificulta um melhor aproveitamento do uso das receitas próprias da instituição federal de ensino superior.

Palavras-chave: Receitas. Fontes de Financiamento. Instituição Federal de Ensino Superior. Execução Orçamentária.

ABSTRACT

Brazil's public higher education has a legal guarantee to be financed with funds raised by the federal government. However, these resources are insufficient to maintain the basic activities of federal higher education institution, which end up opting for other forms of revenue generation. The objective of this work was to analyze the sources of financing of the federal higher education institution from the perspective of budget execution. This research is classified as descriptive, qualitative, bibliographic, documentary and case study; as for the approach of the problem, the research fits as qualitative. The procedures for completing the monograph took into account the data relating to the budgetary execution of the institution, of the year 2018, raised through reports extracted from financial systems used by the Brazilian federal administration (SIAFI and Tesouro Gerencial). The results found showed that the institution used most of the resources transferred by the federal government to pay their basic expenses, due to the group of expenditure relating to the payment of staff, which accounted for most of the institution's total budget. It was also found that Federal Higher Education Institution used other forms of resources to finance its activities, through its own revenue generation and through agreements. Own revenues were generated by the provision of various services by the institution, thus demonstrating a potential to generate its own revenues. Nevertheless, it was found that these resources reflected little in the total funding sources of the institution. It was observed that the complexity of the Brazilian budget legislation hinders a better utilization of the own revenues of the federal higher education institution.

Key-words: Revenues. Sources of Financing. Federal Higher Education Institution Budgetary Execution.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – MAIORES ORÇAMENTOS DAS IFES EM 2018	50
TABELA 2 - EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR GRUPO DE DESPESAS	53
TABELA 3 - GRUPOS DE FONTES DE RECURSOS	55
TABELA 4 - ORIGEM DOS RECURSOS DA IFES	55
TABELA 5 - DESTINAÇÃO DOS RECURSOS POR GRUPO DE DESPESA.....	57
TABELA 6 – FONTE DE RECURSOS POR GRUPO DE DESPESAS	58
TABELA 7 - RECURSOS DO TESOURO EMPENHADOS.....	59
TABELA 8 - RECURSOS PRÓPRIOS EMPENHADOS	59
TABELA 9 - RECEITAS REALIZADAS POR FONTE DE RECURSOS	60
TABELA 10 - COMPOSIÇÃO DA FONTE 650 PARA EMPENHO DE DESPESAS DE PESSOAL.....	61
TABELA 11 - RECURSOS DE CONVÊNIOS EMPENHADOS	62
TABELA 12 - RECURSOS RECEBIDOS POR OUTROS ÓRGÃOS	63
TABELA 13 - RECEITAS REALIZADAS VS DESPESAS EMPENHADAS	64

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - ORGANOGRAMA DA IFES.....	51
FIGURA 2 – GRUPO DE DESPESAS EMPENHADAS EM PERCENTUAL	54
FIGURA 3 - DISTRIBUIÇÃO DOS RECURSOS EMPENHADOS NA IFES	56

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2	OBJETIVOS	11
1.2.1	Objetivo Geral.....	11
1.2.2	Objetivos Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVAS	11
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	13
2.1	ORÇAMENTO PÚBLICO.....	13
2.1.1	Princípios Orçamentários	15
2.2	INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO NO SETOR PÚBLICO	21
2.2.1	Plano Plurianual.....	22
2.2.2	Lei de Diretrizes Orçamentárias	23
2.3	LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL.....	25
2.3.1	Orçamento Fiscal.....	26
2.3.2	Orçamento da Seguridade Social	28
2.3.3	Orçamento de Investimento das Empresas	29
2.4	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA.....	30
2.5	RECEITA PÚBLICA.....	31
2.5.1	Classificações da Receita Orçamentária	32
2.5.2	Previsão.....	34
2.5.3	Lançamento	34
2.5.4	Arrecadação	35
2.5.5	Recolhimento.....	36
2.6	DESPESA PÚBLICA	36

2.6.1	Classificações da Despesa Orçamentária	37
2.6.2	Empenho	38
2.6.3	Liquidação	39
2.6.4	Pagamento	40
2.7	FONTES DE FINANCIAMENTO DAS IFES	40
2.7.1	Recursos do Tesouro	42
2.7.2	Recursos Próprios	43
2.7.3	Recursos de Convênios e Contratos	43
2.7.4	Termos de Execução Descentralizada	44
3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	45
3.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS	45
3.1.1	Pesquisa Descritiva	45
3.1.2	Pesquisa Explicativa.....	45
3.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	46
3.2.1	Pesquisa Bibliográfica	46
3.2.2	Pesquisa Documental.....	46
3.2.3	Estudo de Caso	47
3.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA	47
3.4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES.....	47
4	LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES – ESTUDO DE CASO....	49
4.1	CARACTERÍSTICAS DA IFES	49
4.1.1	Tamanho em Relação às demais IFES	50
4.1.2	Organograma	51
4.2	EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA IFES	53
4.3	FONTES DE FINANCIAMENTO DA IFES.....	54

4.3.1	Origem das Fontes de Financiamento	55
4.3.2	Aplicações das Fontes de Financiamento	57
4.4	DETALHAMENTO DOS RECURSOS	58
4.4.1	Recursos do Tesouro	58
4.4.2	Recursos Próprios	59
4.4.3	Recursos de Convênios.....	62
4.5	RECURSOS RECEBIDOS DE OUTROS ÓRGÃOS	62
4.6	LIMITAÇÕES QUANTO AO USO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO	63
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
	REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A educação superior é, sem dúvida, uma das maiores fontes geradoras de conhecimento científico e tecnológico de um país, além de contribuir significativamente para o desenvolvimento econômico e social. Dada essa relevância, a demanda que a sociedade apresenta com relação ao ensino superior de qualidade aumenta a cada ano.

Desse modo, torna-se necessário expandir a oferta de vagas das instituições de ensino superior e aumentar o investimento aplicado nessas entidades. Em especial, nas chamadas IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), por permitirem o acesso gratuito para a população.

No Brasil, o financiamento da educação está previsto na Constituição Federal (BRASIL¹, 1988) que, em seu art. 212, estabelece que pelo menos 18% dos recursos arrecadados pela União, mediante o recolhimento de tributos, seja destinado à manutenção do ensino. No entanto, tem-se discutido no meio acadêmico se as IFES conseguem se sustentar apenas com os repasses do governo. O que se observa, é que devido a restrições orçamentárias, tais recursos nem sempre são suficientes para que essas entidades cumpram com suas obrigações, não só no que tange ao pagamento das despesas fixas e necessárias ao seu funcionamento, mas também no que se refere à expansão de suas atividades.

Conforme verificado por Corbucci (2003), as instituições federais de ensino superior têm buscado outras alternativas de captação de recursos, com vistas a complementar os repasses financeiros do governo federal. Esses recursos são gerados por meio da prestação de serviços, comercialização de bens e também por meio de convênios e contratos com entidades públicas e privadas.

Por conta disso, essa pesquisa buscará analisar o caso de uma grande instituição federal de ensino superior no Estado do Paraná, para verificar as principais fontes de financiamento dessa instituição; de que maneira essas fontes são aplicadas e, também, identificar possíveis limitações quanto ao uso desses recursos. Sendo

assim, a pergunta de pesquisa é: quais são as fontes de financiamento da instituição federal de ensino superior sob a óptica da execução orçamentária?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste trabalho é analisar as fontes de financiamento da instituição federal de ensino superior sob a óptica da execução orçamentária.

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Levantar as fontes de financiamento recebidas pela IFES referentes à execução orçamentária no ano de 2018;
- (b) Mapear as principais fontes de recursos para verificar as dificuldades no processo de execução orçamentária;
- (c) Apresentar relatório consubstanciado com base na execução orçamentária do exercício financeiro de 2018, considerando os principais limites.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Atualmente, o Brasil vivencia uma crise política e econômica que acarreta em cortes no orçamento que atingem diversas áreas do governo; inclusive, a educação. Por conta disso, a sociedade tem se preocupado com o futuro da educação pública do país, especialmente no que se refere ao ensino superior. Sendo assim, o presente estudo tem sua relevância ao permitir que se identifique as formas de financiamento de uma grande instituição federal de ensino superior.

Outrossim, é necessário verificar como tem sido feita a gestão dos recursos próprios gerados pelas IFES, no sentido de se compreender a maneira como essas receitas estão sendo aplicadas e se estão sendo suficientes para que essas instituições mantenham suas atividades.

Cabe ressaltar que, no Brasil, a utilização dos recursos públicos, sejam eles arrecadados por meio dos tributos, ou gerados pelas próprias IFES, é determinada por lei orçamentária. Porém, nota-se que esse mecanismo em alguns momentos restringe o uso mais eficaz do dinheiro público, visto que, no caso das instituições federais de ensino superior, os recursos por elas arrecadados poderiam ser utilizados para atender às suas necessidades mais básicas, sem depender diretamente dos recursos oriundos do tesouro.

Além do mais, a importância prática dessa pesquisa está no fato de que o seu desenvolvedor poderá aplicar os conhecimentos adquiridos durante sua execução no ambiente de trabalho no qual atua, mais precisamente no Departamento de Contabilidade e Finanças da própria instituição alvo do estudo.

Esta monografia foi estruturada com essa introdução, a qual envolve a contextualização e problema de pesquisa, assim como os objetivos gerais e específicos e a justificativa. Na sequência, tem-se a revisão bibliográfica que discutirá os principais conceitos sobre o tema Orçamento Público e Fontes de Financiamento das Instituições de Ensino Superior. Em seguida, aborda-se a metodologia, com as classificações quanto à tipologia da pesquisa, levantamento de dados e informações, análise e discussão dos resultados e considerações finais. E, por fim, são apresentadas as referências de toda a bibliografia utilizada para a execução da monografia.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Nesta seção serão apresentados os aspectos conceituais sobre Orçamento Público; Princípios Orçamentários; Instrumentos de Planejamento no Setor Público; Lei Orçamentária Anual e Execução Orçamentária e Financeira.

Além disso, se abordará sobre as Fontes de Financiamento das Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil.

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Verifica-se que, orçamento público se constitui em um instrumento utilizado pelos governos para organizar seus recursos financeiros. Trata-se de uma ferramenta essencial onde se definem as receitas e despesas necessárias para atender às demandas da sociedade.

Para Lima (2018), o orçamento serve como um mecanismo de prevenção para que a Administração Pública siga corretamente o processo de arrecadação de recursos e realização de despesas dentro dos próprios limites estabelecidos pelo orçamento.

A autora ainda afirma que,

O orçamento público também pode ser caracterizado como o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, os planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação de receitas a serem obtidas e dos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade. (LIMA, 2018, p.1-2).

De acordo com o Ministério da Economia o orçamento público tem o seguinte significado:

É um instrumento de planejamento governamental em que constam as despesas da administração pública para um ano, em equilíbrio com a arrecadação das receitas previstas. É o documento onde o governo reúne todas as receitas arrecadadas e programa o que de fato vai ser feito com esses recursos. É onde aloca os recursos destinados a hospitais, manutenção das estradas, construção de escolas, pagamento de professores. É no orçamento onde estão previstos todos os recursos arrecadados e onde esses recursos serão destinados. (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019).

Nota-se, com isso, que o orçamento público se caracteriza como uma importante ferramenta de gestão aos entes públicos, pois ele possibilita o planejamento das ações e programas que serão executados em benefício de toda a sociedade.

O orçamento público brasileiro se compõe pelos orçamentos Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Estatais. Através dele, pode-se prever todas as receitas e fixar todas as despesas da União, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Paludo (2016) lembra que para que uma despesa possa ser realizada, esta deve estar autorizada no orçamento anual, por meio da Lei Orçamentária Anual ou em lei de créditos adicionais, e que todas as despesas precisam ser inseridas no orçamento sob a forma de programas.

O autor ressalta, ainda, que o orçamento público é o “esforço do Governo para atender à programação requerida pela sociedade” (PALUDO, 2016, p.5), por meio de arrecadação de tributos. Com isso, nota-se que toda a sociedade está envolvida no processo de construção do orçamento, não somente o governo.

Giacomoni (2018) afirma que o orçamento possui diversas naturezas: política, econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira. Política por se basear em um processo de escolha entre as melhores alternativas. Econômica por envolver receitas, despesas, déficits e dívidas. Administrativa no sentido de que o orçamento serve como um instrumento de gestão. Jurídica pelo fato de o orçamento ser uma lei. Financeira por antecipar os fluxos de arrecadação e pagamento. E, por fim, possui a natureza contábil por possibilitar que se antecipe o resultado patrimonial do governo.

No Brasil, a elaboração do orçamento está prevista na Constituição de 1988, além disso ele é orientado por outras leis:

Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964: estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal

Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967: dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.

Lei Nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001: organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001: dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.

Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999: atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2019).

Para que o orçamento público seja eficaz, faz-se necessário que ele siga alguns princípios orçamentários, que serão vistos a seguir.

2.1.1 Princípios Orçamentários

Os Princípios Orçamentários podem ser definidos como um conjunto de regras ou normas que buscam “conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do orçamento público” (MCASP, 2018).

A Lei 4.320/1964 orienta que, na elaboração da proposta orçamentária, devem ser observados alguns princípios:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecendo os princípios de unidade, universalidade e anualidade. (BRASIL², 1964).

Além desses princípios, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) traz, ainda, os princípios da Exclusividade, Orçamento Bruto, Legalidade, Publicidade, Transparência e Não-Vinculação (Não-Afetação) da Receita de Impostos. Cabe ressaltar, ainda, a importância dos princípios do Equilíbrio e Clareza.

(a) Unidade ou Totalidade

O princípio da Unidade, ou da Totalidade, estabelecido no art. 2 da Lei 4.320/1964 (BRASIL², 1964), determina que cada ente governamental, isto é, União, estados, Distrito Federal e municípios, devam elaborar um único orçamento com o intuito de evitar a existência de vários orçamentos na mesma pessoa política. Desse modo, “todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro, devem integrar um único documento legal dentro de cada esfera federativa: a Lei Orçamentária Anual” (MCASP, 2018).

Giacomoni (2018) observa que esse princípio possibilitou para o governo conhecer o desempenho global das finanças públicas, assim como tornou o controle parlamentar, sobre o orçamento, mais eficaz.

Apesar de no Brasil existir na Lei Orçamentária Anual três orçamentos distintos, fiscal, seguridade social e investimento das empresas, todos eles compõem um único orçamento, conforme estabelecido na própria LOA, em observância ao princípio da unidade.

(b) Universalidade

O princípio da Universalidade estabelece que o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas de todas as instituições constituídas e mantidas pelo Poder Público, o que inclui os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações. A Lei 4.320/1964, em seus artigos 3 e 4, reforçam a relevância desse princípio ao afirmarem que:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins desse artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivos financeiros.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º. (BRASIL², 1964).

Nesse sentido, percebe-se que por meio do princípio da universalidade, orçamento público deve abranger todas as áreas da sociedade para que possa ser um instrumento eficaz. Paludo (2016), afirma que esse princípio também se refere a tudo que pode aumentar ou diminuir a arrecadação de receitas e realização de despesas.

(c) Anualidade ou Periodicidade

A Anualidade, ou Periodicidade, afirma que “as estimativas de receitas e as autorizações de despesas devem referir-se a um período limitado de tempo, em geral, um ano ou o chamado exercício financeiro” (PALUDO, 2016, p. 20). Em outras palavras, a vigência da LOA será de um ano, conforme disposto no art. 34 da Lei 4.320/1964 (BRASIL², 1964) estabelece que o exercício financeiro corresponda ao ano civil, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Verifica-se também respaldo da Constituição Federal de 1988 (BRASIL¹, 1988) com relação ao princípio da anualidade. O art. 165, da Carta Magna, afirma que as leis de iniciativas do Executivo devem estabelecer orçamentos anuais, e não um período diferente disso.

(d) Exclusividade

O princípio da Exclusividade está previsto no § 8 do art. 165, da Constituição Federal, e estabelece que o orçamento “não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa” (MCASP, 2018). Não faz parte dessa restrição a autorização para abertura de crédito suplementar e a contratação de operações de crédito.

Ao lembrar do princípio da exclusividade, Giacomoni afirmou que:

Esse princípio surgiu com o objetivo de impedir que a Lei de Orçamento, em função da natural celeridade de sua tramitação no legislativo, fosse utilizada como meio de aprovação de matérias outras que nada tinham que ver com questões financeiras. (GIACOMONI, 2018, p.78).

Percebe-se, então, que o princípio da exclusividade serve para resguardar o conteúdo do orçamento público, para que este seja um instrumento voltado para o bem coletivo da sociedade.

(e) Orçamento Bruto

O princípio do Orçamento Bruto estabelece que, na Lei Orçamentária Anual, todas as previsões de receitas e de despesas devem ser registradas em seus valores totais e brutos, vedados quaisquer deduções (art. 6, Lei 4.320/1964). Busca-se, através desse princípio, “impedir a inclusão de importâncias líquidas, ou seja, descontando despesas que serão efetuadas por outras entidades e, com isso, impedindo sua completa visão, conforme preconiza o princípio da universalidade” (PALUDO, 2016, p. 21).

Por meio da observância desse princípio torna-se possível ter uma ampla visão do orçamento público, tendo em vista que não se descontarão as despesas que serão efetuadas por outras entidades.

(f) Legalidade

O princípio da Legalidade evidencia a natureza jurídica do orçamento público, tendo em vista que o orçamento, para ter sua validade, precisa ser aprovado através de uma lei, pelo Poder Legislativo. Além do mais, a lei orçamentária anual necessita seguir as premissas estabelecidas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual. Esse princípio visa “limitar o poder estatal e garantir a indisponibilidade do interesse público, já que não há falar em vontade pessoal no trato da coisa pública” (PALUDO, 2016, p. 19).

Tal princípio é reforçado pelo disposto no art. 165, da Constituição Federal:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I – o plano plurianual;
II – as diretrizes orçamentárias;
III – os orçamentos anuais. (BRASIL¹, 1988).

Visto que o orçamento público para ter sua validade necessita ser aprovado por meio de uma lei, já pode-se notar a aplicação do princípio da legalidade.

(g) Publicidade

O princípio da Publicidade diz respeito à necessidade de publicação da Lei Orçamentária Anual, por meio do Diário Oficial, assim como da publicação da execução orçamentária. O § 3º, do art. 165, da Constituição Federal, estabelece que “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária” (BRASIL¹, 1988). Giacomoni (2018) observou que tal princípio é seguido formalmente, no que se refere à divulgação do orçamento e da sua execução nos diários oficiais. Porém, o autor ressalta que essas divulgações poderiam ser mais claras para a população, de modo que mais indivíduos se inteirassem das realizações pretendidas pela administração pública.

(h) Transparência

O princípio da Transparência traz a necessidade de o orçamento público ser divulgado de forma ampla à população, em atendimento às premissas dos arts. 48, 48-A e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL³, 2000), que determinam o dever do Governo de publicar relatórios sobre a execução orçamentária e a gestão fiscal e a disponibilização, para qualquer pessoa, das informações sobre a arrecadação da receita e a execução da despesa (MCASP, 2018). Juntamente com o princípio da publicidade, o princípio da transparência busca criar condições para o exercício do controle social sobre os gastos públicos (PALUDO, 2016).

(i) Não-Vinculação (Não-Afetação) da Receita de Impostos

O princípio da Não-Vinculação (Não-Afetação) da Receita de Impostos veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, e tem seu fundamento no art. 167, da Constituição Federal de 1988, que estabelece o seguinte:

Art. 167. São vedados: [...]

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação da receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); [...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta. (BRASIL, 1988).

A não vinculação de impostos a determinadas despesas possibilita que os recursos arrecadados através desses tributos sejam alocados de forma racional, em momento apropriado, conforme as necessidades públicas (PALUDO, 2016).

Ressalta-se, conforme o art. 167 da CF/88, que tal princípio se aplica apenas aos impostos, e não inclui taxas e contribuições, que possuem vinculação específica.

(j) Equilíbrio

Considerado como um princípio clássico na área do orçamento público, esse princípio propõe o equilíbrio entre despesas e receitas na lei orçamentária. O surgimento desse princípio surgiu no texto constitucional de 1967, que afirmava que “o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período” (ROSA, 2013, p. 59). A criação da Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a necessidade desse princípio ao estabelecer no art. 4º, inciso I, alínea a, que na lei de diretrizes orçamentárias deve haver equilíbrio entre receitas e despesas.

Para Giacomoni,

De todos os princípios clássicos, esse é o que tem merecido maior atenção, fora do âmbito específico do orçamento, interessando de perto outras áreas econômicas, como finanças públicas, política fiscal, desenvolvimento econômico etc. (GIACOMONI, 2018, p. 79).

Com isso, verifica-se que o princípio do equilíbrio não se aplica somente à igualdade entre receitas e despesas no orçamento público, também se aplica à área econômica do país, visto que o desequilíbrio nos gastos públicos prejudica diversas áreas da sociedade.

(k) Clareza

De acordo com Paludo,

o princípio da clareza exige que a linguagem orçamentária seja clara e de fácil entendimento; exige que as informações orçamentário-financeiras sejam divulgadas em linguagem facilitada, de forma que as pessoas comuns consigam entendê-las. (PALUDO, 2016, p. 28).

A finalidade desse princípio seria facilitar o controle social, através da fácil compreensão das informações orçamentárias por todos os usuários. No entanto, o que se verifica é que o orçamento apresenta uma linguagem complexa, sendo acessível geralmente aos especialistas da área (Giacomoni, 2018).

2.2 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO NO SETOR PÚBLICO

De acordo com o art. 165, da Constituição Federal (BRASIL¹, 1988), o processo de planejamento e orçamento no Brasil compreende a elaboração dos seguintes instrumentos, que são constituídos sob a forma de lei:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

Para Rosa (2013, p. 29), “essa estrutura legal tem por objetivo amparar a tarefa do planejamento, com vistas a melhor alocação dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual”.

A necessidade de se realizar o planejamento no setor público é tão essencial que a Constituição Brasileira, em seu art. 167, § 1º, afirma que “nenhum investimento

cujas execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade” (BRASIL¹, 1988).

2.2.1 Plano Plurianual

O Plano Plurianual (PPA) constitui-se em uma lei criada pela nova Constituição e consiste em um instrumento de planejamento de médio prazo e estabelece as prioridades e ações do governo para um período de quatro anos.

Segundo o art. 165, § 1º, da Constituição Federal:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. (BRASIL¹, 1988).

As despesas de capital estão relacionadas com a aquisição de máquinas, equipamentos, imóveis, realização de obras, enfim, geralmente se relacionam com a formação de um novo bem de capital, assim como para a expansão das atividades de um ente público.

Já as despesas relativas aos programas de duração continuada se referem às demais despesas que não tem prazo para a sua execução, ou seja, “constituem-se, basicamente, de despesas correntes” (GIACOMONI, 2019, p. 131).

O PPA “traduz, ao mesmo tempo, o compromisso com os objetivos e a visão de futuro, assim como a previsão de alocação dos recursos orçamentários nas funções de Estado e nos programas de governo” (PALUDO, 2016, p. 97).

Esse instrumento de planejamento governamental define diretrizes, objetivos e metas, no sentido de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas, orientar a definição de prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável.

O Plano Plurianual orienta a elaboração dos demais planos na esfera federal (LDO e LOA), e “abrange não só o montante relativo aos dispêndios de capital, mas

também objetivos, iniciativas e metas físicas que devem ser alcançados até o final do período” (PALUDO, 2016, p. 97).

Nesse sentido, GIACOMONI (2018, p. 235) afirma que o PPA se constitui “na síntese dos esforços de planejamento de toda a administração pública, orientando a elaboração dos demais planos e programas de governo, assim como do próprio orçamento anual”.

Com relação aos prazos para elaboração, na esfera federal, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (BRASIL¹, 1988) estabelece que o projeto de lei do PPA será encaminhado, pelo Poder Executivo, ao Congresso Nacional até quatro meses antes do encerramento do exercício, ou seja, até 31 de agosto, e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, isto é, 22 de dezembro.

Sobre a vigência do PPA, o ADCT (BRASIL¹, 1988) estabelece que o mesmo valerá para o período compreendido entre o início do segundo ano do mandato presidencial e o final do primeiro exercício do mandato presidencial subsequente.

Entende-se o Plano Plurianual como um instrumento de planejamento estratégico do Governo Federal, em que são estabelecidas as principais metas ou objetivos pretendidos em médio prazo.

2.2.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) consiste em um instrumento intermediário entre o Plano Plurianual e a Lei Orçamentária Anual. Ela verifica no PPA quais são as principais metas e prioridades do governo que devem conter na LOA.

A LDO foi estabelecida pela Constituição de 1988. O art. 165, § 2º da Carta Magna, afirma que:

A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. (BRASIL¹, 1988).

Rosa (2013) considera a LDO como um avanço constitucional, visto que ela se constitui em um instrumento que formaliza as políticas públicas, e por possuir características próprias, como o fato de ser uma lei ordinária e de natureza transitória, ser referir a um período anual, e também por estar sujeita a prazos e trâmites especiais.

Além disso, a LDO teve sua importância reforçada pela publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL³, 2000), que, em seu art. 4º determinou novos dispositivos para serem seguidos pela LDO, como: “equilíbrio entre receitas e despesas”; “critérios e forma de limitação de empenho” e “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”.

O art. 4º da LRF também estabelece que deverá conter no projeto de lei de diretrizes orçamentárias:

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

[..]

§ 3º A lei de diretrizes orçamentárias conterá Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem. (BRASIL³, 2000).

A LDO constitui-se, portanto, em um instrumento de planejamento de curto prazo, pois estabelece as prioridades do governo para o período de um ano, de acordo com as premissas do PPA.

De acordo com Giacomoni,

a LDO representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas. (GIACOMONI, 2018, p. 241).

O autor ainda ressalta que essa lei possibilita um melhor entendimento entre os Poderes Executivo e Legislativo no que tange aos aspectos econômicos e da

administração do setor público, o que facilita a elaboração do orçamento anual e sua aprovação em âmbito legislativo.

No que se refere ao prazo de elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias, no âmbito federal, o Ato das Disposições Constituições Transitórias (BRASIL¹, 1988) estabelece que o projeto de lei deverá ser encaminhado ao Poder Legislativo oito meses e meio antes do encerramento do ano, isto é, até 15 de abril, e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa, ou seja, 17 de julho.

2.3 LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL

A Lei Orçamentária Anual (LOA) pode ser entendida como a última etapa no processo orçamentário, logo após a elaboração do PPA e da LDO, pois é nela onde são detalhadas as previsões de receitas e fixadas as despesas para o exercício financeiro. Consiste no documento que define a gestão anual dos recursos públicos e onde constam as autorizações para que as despesas do exercício sejam executadas.

A LOA “é um instrumento de planejamento que operacionaliza no curto prazo os programas contidos no Plano Plurianual” (PALUDO, 2016, p. 57) e estabelece as prioridades e metas do governo para o exercício financeiro. Nenhuma despesa poderá ser realizada se não estiver autorizada na lei orçamentária ou por lei de créditos adicionais.

O art. 165 do texto constitucional, ao tratar da LOA, afirma o seguinte:

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público. (BRASIL¹, 1988).

Com relação à elaboração da proposta orçamentária, cabe a lei 4.320/1964 tratar desse assunto. O art. 1º estabelece que “esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal” (BRASIL₂, 1964).

Também consta no art. 2º, § 1º e § 2º, da lei 4.320/1964, sobre o conteúdo que deverá conter a lei orçamentária anual:

§ 1º Integração a Lei de Orçamento:

- I – Sumário geral da receita por fontes e da despesa por funções de Governo;
- II – Quadro demonstrativo da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, na forma do Anexo nº 1;
- III – Quadro discriminativo da receita por fontes e respectiva legislação;
- IV – Quadro das dotações por órgãos do Governo e da Administração.

§ 2º Acompanharão a Lei do Orçamento:

- I – Quadros demonstrativos da receita e planos de aplicação dos fundos especiais;
- II – Quadros demonstrativos da despesa, na forma dos Anexos nºs 6 a 9;
- III – Quadro demonstrativo do programa anual de trabalho do Governo, em termos de realização de obras e de prestação de serviços. (BRASIL₂, 1964).

De acordo com o art. 35, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (BRASIL₁, 1988), o projeto de lei orçamentária anual será encaminhado ao Congresso Nacional “até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa”.

2.3.1 Orçamento Fiscal

O orçamento fiscal refere-se, de acordo com art. 165, § 5º, da CF/88 aos “poderes da união, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público” (BRASIL₁, 1988). Devido à sua dimensão e abrangência, constitui-se no principal dos três orçamentos (GIACOMONI, 2018).

Os órgãos e entidades da Administração Direta, de acordo com o art. 4º, inciso I, do Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL₄, 1967), constituem-se nos “serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios”. Podem ser identificados como os órgãos pertencentes aos poderes legislativo, judiciário e executivo, como por exemplo, em âmbito federal: Câmara dos Deputados, Senado Federal, Tribunal de Contas da União, Presidência da República,

os ministérios (como os da Educação e Economia), tribunais superiores, Justiça Federal, Ministério Público da União e Defensoria Pública da União.

No que se refere às entidades pertencentes à Administração Indireta, o art. 4º, inciso II, do Decreto-Lei 200/1967, traz o seguinte:

- II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - a) Autarquias;
 - b) Empresas Públicas;
 - c) Sociedades de Economia Mista;
 - d) Fundações Públicas. (BRASIL⁴, 1967).

As autarquias definem-se como entidades públicas que possuem natureza jurídica, patrimônio e receita próprios, e que requeiram gestão administrativa e financeira descentralizada (art. 5º, inciso I, Decreto-Lei 200/1967). Mesmo que possam gerar seus próprios recursos, as autarquias também necessitam de repasses do Tesouro para o mantimento das suas atividades. São exemplos de autarquias as universidades públicas, o Banco Central e o Instituto Nacional de Estudos Educacionais (INEP).

As empresas públicas constituem-se em entidades com personalidade jurídica de direito privado, mas o patrimônio pertence exclusivamente à União. São criadas por meio de lei para a realização de atividades econômicas (art. 5, Decreto-Lei 200/1967). São exemplos de empresas públicas os Correios e a Caixa Econômica Federal.

No que tange às sociedades de economia mista, o art. 5º, do Decreto-Lei 200/1967, conceitua da seguinte forma:

- III – Sociedade de Economia Mista – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. (BRASIL⁴, 1967).

São exemplos dessas sociedades o Banco do Brasil e a Petrobrás.

Com relação às empresas públicas e as sociedades de economia mista, Giacomoni (2019, p. 135) ressalta que essas entidades “deveriam ser lucrativas ou, no mínimo, autossuficientes, gerando os recursos necessários ao seu funcionamento e

operação”. No entanto, tais empresas dependem dos repasses da União para o mantimento das suas atividades e, por isso, constam no orçamento fiscal.

Por fim, as fundações públicas se definem como as entidades com personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criadas por lei para realizar atividades que não exijam ser executadas por órgãos ou entidades de direito público. Tais entidades geram seus próprios recursos, mas esses muitas vezes não são suficientes para custear suas despesas, e, dessa forma, constam no orçamento fiscal para receberem recursos da União.

2.3.2 Orçamento da Seguridade Social

A Constituição Federal (BRASIL¹, 1988), no art. 194, afirma que a seguridade social “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Por conta disso, foi criado o orçamento da seguridade social para atender especificamente às áreas de saúde, previdência social e assistência social, abrangendo todas as “entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público” (BRASIL¹, 1988). Por esse motivo, o orçamento da seguridade social e o orçamento fiscal integram um mesmo programa de ações orçamentárias, denominado Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Por exemplo, há entidades que pertencem ao orçamento fiscal que executam despesas do orçamento da seguridade social, como o pagamento de salários de pessoal inativo e gastos com assistência à saúde de servidores.

Giacomoni, ao abordar sobre esse tipo de orçamento, afirmou que:

O orçamento da seguridade social representa uma dupla novidade. Em primeiro lugar, pelo destaque concedido às três funções, a ponto de separá-las das demais e juntá-las em peça orçamentária própria. Em segundo lugar, por submeter ao processo orçamentário comum os orçamentos das autarquias previdenciárias, cuja aprovação, no regime constitucional anterior, dava-se por decreto do Poder Executivo. (GIACOMONI, 2018, p. 243).

Um orçamento voltado para a seguridade social possibilita um melhor planejamento dos gastos públicos, visto que no Brasil, as despesas relacionadas a essa área crescem consideravelmente a cada ano.

2.3.3 Orçamento de Investimento das Empresas

O Orçamento de Investimento das Empresas compreende as entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto. Esse orçamento abrange apenas as empresas estatais independentes, já as estatais dependentes estão inseridas no Orçamento Fiscal (CF/1988).

As estatais independentes se constituem em empresas que não dependam de recursos públicos para manterem suas atividades, embora a União possa efetuar repasses financeiros para essas entidades com o intuito de aumentar a participação acionária ou para que sejam feitos pagamentos diversos, por exemplo: aquisição de mercadorias e serviços e liquidação de empréstimos e financiamentos. Os lucros gerados pelas estatais independentes podem ser revertidos para o governo na forma de dividendos.

Integram esse orçamento apenas os investimentos a serem realizados pelas empresas estatais independentes, ficando a cargo da Lei de Diretrizes Orçamentárias definir quais são esses investimentos, que podem ser as despesas com aquisição de bens do ativo imobilizado e as benfeitorias realizadas em bens da União por essas entidades. As despesas e receitas operacionais gerados pelas empresas estatais independentes não fazem parte desse orçamento por não serem consideradas receitas e despesas públicas. (GIACOMONI, 2019).

De acordo com Giacomoni, o orçamento de investimento das empresas representa uma novidade que foi introduzida pela Constituição Federal de 1988. Segundo o autor,

A criação do orçamento reflete a preocupação, dominante na década de 1980, com a dimensão alcançada pelo segmento empresarial público e a importância do mesmo no quadro de dificuldades fiscais que caracterizava o Estado brasileiro. (GIACOMONI, 2018, p. 243).

Cabe ressaltar que, nos últimos anos, o número de empresas estatais independentes tem sido reduzido com o processo de desestatização do governo, tendo com isso, diminuído a importância e significado do orçamento de investimentos, conforme observou Paludo (2016). Na visão de Giacomoni (2019), apesar dessa redução, as empresas estatais que continuam a existir recebem atenção especial do governo e dos parlamentares no processo de elaboração do orçamento público.

O próximo tópico discutirá sobre o processo que ocorre logo após a publicação da LOA, isto é, a execução orçamentária e financeira do orçamento público.

2.4 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

A execução orçamentária e financeira se caracteriza como a etapa que ocorre logo após a publicação da Lei Orçamentária Anual (LOA). Define-se como execução orçamentária o processo de registro dos créditos orçamentários efetuados pelos órgãos setoriais às unidades orçamentárias e demais entidades da administração pública beneficiárias do Orçamento Público. A execução financeira consiste na utilização de recursos financeiros pelas unidades orçamentárias com o propósito de atender à realização de seus projetos e atividades.

Na concepção de Kohama:

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. (KOHAMA, 2014, p. 52).

O Decreto Nº 825, de 28 de maio de 1993, (BRASIL⁵, 1993) estabelece as normas para a programação orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social. O seu art. 1º afirma que os créditos orçamentários serão utilizados de acordo com as normas de execução da despesa pública, observando-se rigorosamente o princípio da anualidade da lei orçamentária.

A execução orçamentária consiste na arrecadação de receitas e realização de despesas. A arrecadação de receitas, em sua maior parte, origina-se no recolhimento de tributos e contribuições, mas também há outros tipos de receitas como operações de

crédito, prestação de serviços, rendimentos patrimoniais etc. A execução da receita envolve os seguintes estágios: lançamento, arrecadação e recolhimento.

A realização da despesa pública é um processo mais burocrático do que a execução da receita orçamentária, pois "está sujeita a várias leis e normas para sua realização, principalmente no que se refere à aquisição de bens, à contratação de serviços" (ROSA, 2013, p. 109-110). Tais despesas são contratadas mediante o processo de licitação. Após a licitação, a despesa pública segue as etapas de empenho, liquidação e pagamento.

2.5 RECEITA PÚBLICA

Define-se como receita pública os ingressos de recursos financeiros nos cofres do governo mediante arrecadação sob diversas formas. Caracterizam-se como fontes essenciais para que o Estado possa manter sua estrutura e oferecer bens e serviços à sociedade, como hospitais, universidades, saneamento, iluminação pública entre outros.

O MCASP (2018) separa as receitas públicas em receitas orçamentárias e ingressos extraorçamentários. Com relação às receitas orçamentárias, estas representam as disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e possibilitam o aumento do saldo financeiro da entidade/órgão. Cabe ressaltar que tais receitas funcionam como fontes de recursos nos quais o governo se utiliza para atender às necessidades públicas e as demandas da sociedade.

As receitas orçamentárias constituem-se basicamente em tributos, contribuições, alienação de bens, rendas patrimoniais e de serviços e operações de crédito, e estão previstas na Lei de Orçamento Anual, conforme previsto no art. 3º, da Lei nº 4.320/1964:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivos financeiros. (BRASIL², 1964).

No entanto, cabe ressaltar que até mesmo as receitas que não estavam previstas na lei do orçamento, como por exemplo as operações de crédito e incorporação de bens, consideram-se como receitas orçamentárias, tendo em vista o que está disposto na própria Lei 4.320/1964, em seu art. 57, ao afirmar que “serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento” (BRASIL², 1964).

Para Carvalho e Ceccato, receitas orçamentárias “são ingressos de recursos financeiros que se incorporam definitivamente ao patrimônio público, pois pertencem à entidade que o recebe” (2015, p. 55), isso significa que tais receitas representam recursos que aumentam o caixa do governo e não possuem caráter transitório.

No que tange às receitas extraorçamentárias, Rosa afirmou:

Receita extraorçamentárias é aquela proveniente de todo e qualquer ingresso feito no caixa do Setor Público, mas que não constitui renda do Estado e não integra o orçamento público. As receitas extraorçamentárias têm caráter transitório e o Estado atua apenas como mero depositário desses valores. Sua devolução ou pagamento independe de autorização orçamentária e, em decorrência, de autorização legislativa. (ROSA, 2013, p. 214).

Se caracterizam, portanto, em ingressos financeiros que não incorporam definitivamente o patrimônio público, pois não pertencem ao ente que os obtêm. Os ingressos extraorçamentários possuem caráter transitório e, de acordo com Carvalho e Ceccato (2015), em um momento oportuno, o ente público os devolverá ao seu proprietário.

Integram as receitas extraorçamentárias, os depósitos em caução, as fianças, as operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, a emissão de moeda, e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros (MCASP, 2018).

2.5.1 Classificações da Receita Orçamentária

O MCASP (2018) classifica as receitas orçamentárias em diversas categorias. Quanto à procedência, estas podem ser Originárias ou Derivadas. Conforme disposto

nesse Manual, tal classificação “possui uso acadêmico e não é normatizada; portanto não é utilizada como classificador oficial da receita pelo Poder Público”.

As receitas públicas originárias provêm do resultado da atividade econômica do Estado, por meio de rendas do patrimônio público mobiliário e imobiliário, como as receitas de aluguel e de prestação de serviços.

Receitas públicas derivadas representam os recursos obtidos pelo “poder de tributar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios” (ROSA, 2013, p. 188), por meio de imposição constitucional ou legal, como por exemplo as receitas tributárias.

Quanto à categoria econômica, as receitas orçamentárias se dividem em Receitas Correntes e de Capital, conforme o disposto no art. 11, da Lei 4.320/1964 (BRASIL², 1964). De acordo com esse artigo, as Receitas Correntes constituem-se nas receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e ainda as transferências correntes e as outras receitas correntes. Tais recursos se destinam a atender as despesas classificáveis como Despesas Correntes.

No que tange as receitas de capital, o § 2º, art. 11, da Lei 4.320/1964, afirma que:

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente. (BRASIL², 1964).

Essas receitas aumentam o caixa do governo e possibilitam o financiamento dos programas e ações orçamentários, no entanto, na maioria das vezes, não alteram o patrimônio líquido (MCASP, 2018). Fazem parte desse grupo de receitas as operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

A Receita Pública passa por diversos estágios ou fases em seu processo de gestão. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (2018) define as etapas da receita orçamentária em: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

2.5.2 Previsão

Compreende à estimativa de arrecadação de receita constante na Lei Orçamentária Anual. De acordo com Carvalho e Ceccato, é nessa etapa que o governo “estima quanto irá arrecadar no exercício financeiro através de metodologias de projeção, observando ainda as disposições da legislação aplicável” (2015, p. 100). Nesse sentido, as principais leis que normatizam o processo de previsão de receita são a Constituição Federal de 1988, a Lei 4.320/1964 e, especialmente, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC N° 101/2000).

A LRF estabelece em seu art. 12, que:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas. (BRASIL³, 2000).

De acordo com o MCASP (2018), a metodologia de projeção das receitas se baseia em verificar o comportamento da arrecadação de receitas de anos anteriores para que se estimar as receitas de exercícios seguintes.

Considera-se o processo de previsão de receita de fundamental importância, pois ele servirá como base para se realizar a fixação de despesas, ou seja, “para se estimar as necessidades de financiamento do governo” (MCASP, 2018).

2.5.3 Lançamento

A Lei 4.320/1964 afirma, em seu art. 53, que “o lançamento da receita é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta” (BRASIL², 1964). Em suma, de acordo com essa norma, o processo de lançamento compreende identificar quem é o devedor da receita pública e quando ele deverá cumprir com o pagamento dessa receita.

O Código Tributário Nacional (BRASIL⁶, 1966), esclarece, no art. 52, que o lançamento compreende o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, quando necessário, aplica a penalidade cabível.

Ressalta-se que nem todas as receitas orçamentárias são objeto de lançamento. O art. 52 da Lei 4.320/64, afirma que “são objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato” (BRASIL², 1964).

De acordo com os arts. 147 a 150, do CTN (BRASIL⁶, 1966), existem três modalidades de lançamento: declaração, ofício e homologação. O lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo, ou terceiro, presta à autoridade administrativa informações necessárias para a efetivação da receita, um exemplo disso é a declaração de imposto de renda. O lançamento por ofício é efetuado diretamente pelo governo sem a participação do contribuinte, tendo como exemplo o IPTU e IPVA. O lançamento por homologação ocorre quando o próprio contribuinte antecipa o pagamento do tributo ao governo, sem prévio exame da autoridade administrativa, como nos casos do ICMS e IPI.

2.5.4 Arrecadação

De acordo com o MCASP (2018), a arrecadação compreende “à entrega dos recursos devidos ao Tesouro pelos contribuintes ou devedores, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas pelo ente”, em suma, consiste no momento em que o contribuinte paga o tributo devido ao agente arrecadador, que geralmente são os bancos.

Conforme lembrado por Rosa (2013), no caso das receitas federais, estas são arrecadas por meio dos seguintes documentos: DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), GRU (Guia de Recolhimento da União) e GPS (Guia da Previdência Social).

2.5.5 Recolhimento

O recolhimento consiste na transferência dos recursos arrecadados, pelos agentes arrecadadores, ao Tesouro Nacional, órgão responsável por administrar e controlar a arrecadação e programação financeira.

Deve-se seguir nessa fase, o que está disposto no art. 56, da Lei 4.320/64:

Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. (BRASIL², 1964).

Para Giacomoni (2018), a observância do princípio da tesouraria visa consagrar a figura da conta única, a qual proporciona a melhor gestão financeira dos recursos arrecadados e a execução da programação de desembolsos, por parte da administração pública.

2.6 DESPESA PÚBLICA

Na concepção de Rosa (2013, p.265), a despesa pública “pode ser conceituada como a soma de dispêndios ou gastos realizados pelo Estado com o objetivo de atender às necessidades coletivas, implementar suas políticas públicas e dar cumprimento a suas finalidades”.

Para Kohama (2014) as despesas públicas consistem em gastos estabelecidos em lei orçamentária e destinados para a execução dos serviços públicos, aumentos patrimoniais, para o atendimento dos compromissos da dívida pública, entre outros gastos realizados pelo poder público.

Assim como a receita, a despesa pública também se divide em orçamentária e extraorçamentária. Conforme o MCASP (2018), despesa orçamentária consiste na transação que depende de autorização legislativa para ser efetivada. Já a despesa extraorçamentária compreende os gastos que não constam na lei orçamentária anual, como as saídas de numerários decorrentes de depósitos, pagamentos de restos a pagar, resgate de operações de crédito por antecipação de receita e recursos transitórios.

2.6.1 Classificações da Despesa Orçamentária

No que tange à classificação da despesa orçamentária, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP, 2018) orienta as seguintes classificações: institucional, funcional, por estrutura programática e segundo a natureza.

A classificação institucional, também chamada departamental, procura “evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária” (GIACOMONI, 2018, p.90), ou seja, identifica os órgãos e as unidades orçamentárias detentoras dos recursos.

De acordo com o MCASP (2018), a classificação institucional está estruturada em dois níveis hierárquicos: órgão orçamentário e unidade orçamentária. A unidade orçamentária constitui-se no agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão a que serão consignadas dotações orçamentárias próprias. No caso dos órgãos orçamentários, estes correspondem a agrupamentos das unidades orçamentárias.

A classificação funcional busca agrupar as ações do governo de acordo com a sua tipicidade e objetivos. Para Giacomoni (2018, p. 95), “a finalidade principal da classificação funcional é fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado”. Este tipo de classificação procura identificar em qual área de ação governamental a despesa pública será realizada.

Com relação à classificação por estrutura programática, a despesa pública se divide em programas, orientados para a realização de objetivos estratégicos definidos no Plano Plurianual (MCASP, 2018). Carvalho e Ceccato (2015) lembram que a estrutura programática classifica a despesa pública por meio de códigos que identificam a despesa orçamentária. Esses códigos compõem por programa, ação e subtítulo/localizador de gasto.

E, por fim, a despesa pública ainda se classifica conforme a natureza. De acordo com o MCASP (2018), compõem essa classificação a categoria econômica, grupo de natureza de despesa e elemento de despesa. Conforme Paludo (2016), a

classificação da despesa segundo a natureza permite identificar os efeitos que os gastos públicos têm sobre a economia.

2.6.2 Empenho

Define-se como empenho o primeiro estágio da execução da despesa pública. Conforme o art. 58, da Lei 4.320/1964, "o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição" (BRASIL², 1964). Isto significa que o empenho consiste como uma forma de garantia ao credor de que haverá respaldo orçamentário para posterior pagamento da efetiva despesa, visto que o ato de empenhar compromete o saldo orçamentário da entidade pública.

Desse modo, o processo de empenho serve como um instrumento para que a administração pública acompanhe e controle a execução de seu orçamento (GIACOMONI, 2018). Além disso, a norma brasileira veda a realização da despesa pública sem a emissão de prévio empenho (art. 60, Lei 4.320/64), salvo em ocasiões específicas definidas na própria legislação.

O empenho se formaliza por meio do documento denominado "Nota de Empenho", conforme estabelecido no art. 61, da Lei 4.320/64. Este documento, conforme essa norma, deve contar o nome do credor, a importância da despesa, bem como aos demais dados necessários ao controle da execução orçamentária. Verifica-se, com isso, que a Nota de Empenho assegura a validade do empenho da despesa (PALUDO, 2016).

De acordo com MCASP (2018), caso não seja possível a impressão desse documento, o empenho deve ser arquivado em banco de dados, em formatação própria e modelo oficial, conforme as peculiaridades de cada ente público.

Conforme o referido manual, os empenhos podem ser classificados em ordinário, estimativo e global. O empenho ordinário se utiliza para os casos em que a despesa tem valor fixo e cujo pagamento ocorrerá em uma única vez. O empenho estimativo consiste em uma modalidade utilizada em situações onde não se pode determinar previamente o valor da despesa, como nos casos dos serviços de energia

elétrica e fornecimento de água. Giacomoni (2018) salienta que nos casos de insuficiência de saldo em empenhos estimativos, estes poderão ser reforçados pelos entes públicos, caso exista a devida dotação orçamentária.

E por último, tem-se como empenho global a modalidade de empenho utilizada para os casos de despesas contratuais ou que possuam valor determinado, quando a administração pretende parcelar o pagamento dessa despesa.

2.6.3 Liquidação

A etapa seguinte ao empenho chama-se liquidação. Por definição legal, consiste na “verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (art. 63, Lei 4.320/64). A partir da liquidação surge para o Estado a obrigação de pagamento (PALUDO, 2016).

Esse estágio da despesa pública consiste na comprovação de que o credor, isto é, o fornecedor da mercadoria ou do serviço, cumpriu com todas as obrigações constantes no empenho. Tal comprovação também busca verificar a origem e o objeto que será pago, a importância exata a pagar e a quem de fato deverá ser realizado o pagamento.

A liquidação da despesa, quando se tratar do fornecimento de bens ou prestação de serviços, terá como base os seguintes documentos, conforme estabelecido no art. 63, da Lei 4.320/64:

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:
I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
II – a nota de empenho;
III – os comprovantes de entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.
(BRASIL, 1964).

No que se refere ao disposto no inciso III, tem-se como exemplo de comprovante de entrega do material ou da prestação do serviço, o documento fiscal (DANFE, NFS-e) emitido pelo credor, que nesse caso, necessita ser o mesmo informado na nota de empenho. Além disso, faz-se necessário a conferência da entrega dos bens ou da prestação do serviço, por funcionário qualificado para tal. Após essa

análise, o processo de liquidação poderá ser efetuado através do registro contábil no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Cabe ainda ressaltar a existência de uma fase intermediária entre o empenho e a liquidação, denominada como “em liquidação”. De acordo com Lima (2018), essa fase permite que o registro contábil seja efetuado de acordo com o seu fato gerador, não do empenho. Isso possibilita a separação dos empenhos não liquidados que possuam fato gerador dos que não possuem, evitando, dessa forma, contagens duplas para fins de apuração do passivo financeiro (MCASP, 2018).

2.6.4 Pagamento

Após as fases de empenho e liquidação, tem-se a última etapa da execução da despesa pública, denominada pagamento. Nesse processo, ocorre “a entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta” (LIMA, 2018, p. 36), ou seja, consiste no pagamento ao credor após esse cumprir com todos os requisitos estabelecidos na fase da liquidação. Ressalta-se que o pagamento só poderá ser efetuado após a efetiva liquidação da despesa, conforme o disposto no art. 62, da Lei 4.320/64 (BRASIL², 1964).

Ainda de acordo com essa norma, o pagamento da despesa pública será efetuado por meio da ordem de pagamento, que consiste no “despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (art. 64, Lei 4.320/64). A ordem de pagamento funciona, então, como uma autorização de desembolso financeiro.

2.7 FONTES DE FINANCIAMENTO DAS IFES

A educação pública no Brasil tem sido financiada principalmente através dos recursos públicos arrecadados pela União, por meio do recolhimento de tributos por toda a sociedade. A Constituição Federal de 1988, estabelece em seu art. 212, algumas regras que a União deve seguir no processo de aplicação de recursos na educação básica:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita que o governo que a transferir.

§ 2º Para efeito do cumprimento do disposto no “caput” deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213.

§ 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação.

[...]

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

§ 6º As cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do salário-educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino. (BRASIL¹, 1988).

No que tange às IFES (Instituições Federais de Ensino Superior), estas estão vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) e estão, portanto, sujeitas ao orçamento desse ministério para o mantimento de suas despesas de pessoal, capital e outras despesas correntes.

A Lei Nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, em seu art. 55 afirma que “caberá a União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para a manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por elas mantidas” (BRASIL⁷, 1996).

No entanto, Amaral (2008), ao analisar o financiamento das IFES no Brasil, no período de 1995 a 2006, identificou que os recursos repassados pela União para essas instituições têm sido insuficientes para que essas possam expandir suas atividades, visto que a metodologia utilizada pelo MEC para a distribuição de recursos para as universidades públicas se baseia em fórmulas estatísticas com base em anos anteriores, e, portanto, não corresponde com a real necessidade dessas instituições.

Corbucci (2004) salienta que as dificuldades enfrentadas pelas IFES no que tange ao seu financiamento originou-se a partir do aumento do número de vagas para novos alunos, assim como devido ao ajuste fiscal iniciado pelo governo brasileiro a partir da década de 1990.

Devido aos desafios enfrentados pelas IFES no tocante ao seu financiamento, essas têm recorrido cada vez mais a outras formas de captação de recursos para o custeamento das suas atividades. Isso foi possibilitado com a Constituição Federal de 1988, que no seu art. 207 confere às universidades autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e patrimonial.

Dessa forma, além dos recursos repassados pelo Tesouro Nacional, as IES têm financiado suas atividades por meio de recursos próprios, através da celebração de convênios e contratos, e por meio dos termos de execução descentralizada (TED).

2.7.1 Recursos do Tesouro

De acordo com Carvalho e Ceccato, os recursos do tesouro

São aqueles geridos de forma centralizada pelo Poder Executivo, que detém a responsabilidade e controle sobre as disponibilidades financeiras. Essa gestão centralizada se dá, normalmente, por meio do Órgão Central de Programação Financeira, que administra o fluxo de caixa, fazendo liberações aos órgãos e entidades, de acordo com a programação financeira e com base nas disponibilidades e nos objetivos estratégicos do Governo. (CARVALHO e CECCATO, 2015, p.99).

Para Giacomoni (2018), os recursos do tesouro correspondem na principal fonte de recursos, e compreende a arrecadação dos impostos, taxas, contribuições, operações de crédito etc.

Observa-se que, de acordo com os estudos de Amaral (2008) e Corbucci (2004), tais recursos representam a principal fonte financiamento das instituições federais de ensino superior, principalmente no que tange ao pagamento de despesas com pessoal, e aquelas voltadas para a manutenção e investimentos.

2.7.2 Recursos Próprios

Definem-se como recursos próprios “as receitas provenientes do esforço de arrecadação de cada órgão, isto é, receitas que o órgão tem a competência legal de prever e arrecadar” (PALUDO, 2016, p.149). Tais receitas são arrecadas por meio da Guia de Recolhimento da União (GRU) e centralizadas na Conta Única do Tesouro Nacional, administrada pelo Banco do Brasil.

No caso das instituições de ensino superior, os recursos próprios são originados de diversas formas, por meio da cobrança de mensalidades dos cursos de pós-graduação, pela prestação de serviços, na cobrança de aluguéis, pela taxa na emissão de diplomas, entre outros.

2.7.3 Recursos de Convênios e Contratos

De acordo com o Ministério da Economia os convênios “são acordos celebrados entre os órgãos públicos e outras instituições, públicas ou privadas, para a realização de um objetivo comum, mediante formação de parceria”.

Os contratos se definem, conforme o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da Lei 8.666/1993 (BRASIL₈, 1993), como “todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada”.

A principal diferença entre os dois reside no fato de que na celebração de um convênio, ambas as partes possuem o mesmo objetivo, não havendo, portanto, interesses opostos com a sua execução. No caso dos contratos, cada parte envolvida pode possuir objetivos diferentes.

O art. 53, da Lei 9.394/1966 (BRASIL₇, 1996), no inciso VII, garante às IES firmar contratos, acordos e convênios, com entidades públicas e privadas.

2.7.4 Termos de Execução Descentralizada

De acordo com o art. 1º, inciso III, da Lei 8.180/2013, os termos de execução descentralizada são definidos da seguinte forma:

III - termo de execução descentralizada - instrumento por meio do qual a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática. (BRASIL⁹, 2013).

Tais termos permitem que um ente público descentralize, isto é, transfira uma parte do seu orçamento para outro ente público, com o intuito de que o ente recebedor do recurso orçamentário execute projetos ou outras ações de interesse do ente descentralizador.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesse tópico, apresenta-se os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento desta monografia.

De acordo com Beuren *et al*, existem três tipologias de pesquisa aplicadas à área de Contabilidade:

pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa. (BEUREN *et al*, 2009, p. 79).

Sendo assim, se utilizará as três tipologias de pesquisa definidas acima para classificar a metodologia utilizada no presente estudo.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

Quanto aos objetivos, essa pesquisa classifica-se como descritiva e explicativa.

3.1.1 Pesquisa Descritiva

Para Gil (2002, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Nesse sentido, classifica-se essa pesquisa como descritiva porque o principal objetivo é descrever sobre as fontes de financiamento da instituição de ensino superior de acordo com a execução orçamentária.

3.1.2 Pesquisa Explicativa

De acordo com Severino (2007, p. 123), “a pesquisa explicativa é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da

interpretação possibilitada pelos métodos quantitativos". Essa monografia é explicativa porque busca interpretar a maneira como as fontes de financiamento da instituição de ensino superior pública são aplicadas.

3.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica, documental e estudo de caso.

3.2.1 Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica envolve toda a bibliografia já tornada pública com relação ao tema estudado e abrange desde publicações avulsas, boletins, jornais, livros, revistas, monografias, teses etc (LAKATOS e MARCONI, 2003). De acordo com esses autores a finalidade desse tipo de pesquisa "é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas" (LAKATOS e MARCONI, 2003, p.182).

O presente estudo se enquadra como pesquisa bibliográfica por se utilizar de livros voltados à área de orçamento público e pesquisas científicas que discutem o tema do financiamento das instituições públicas de ensino superior.

3.2.2 Pesquisa Documental

Sobre esse tipo de pesquisa, Gil afirma:

a pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. (GIL, 2008, p. 51).

Dessa forma, essa pesquisa é documental por analisar dados numéricos da execução orçamentária da IES pública extraídos em sistemas financeiros.

3.2.3 Estudo de Caso

O Estudo de Caso tem como característica a análise profunda em uma unidade (TRIVIÑOS, 1987). Severino (2007) afirma que esse tipo de pesquisa se base no estudo de um caso particular que possua relevância suficiente para ser discutido. Já para Gil (2008, p. 57), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante outros tipos de delineamentos considerados”.

Essa monografia se trata de um estudo de caso em uma instituição federal de ensino superior no que se refere às fontes de financiamento utilizadas por essa instituição em um determinado período.

3.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

No que se refere à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa. Nessa tipologia são efetuadas “análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. (BEUREN *et al*, 2009, p. 92). No entendimento de Triviños (1987), a pesquisa qualitativa se caracteriza como uma investigação, a partir da coleta e análise das informações de determinado tema.

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

A monografia será desenvolvida primeiramente através da técnica da pesquisa bibliográfica. Serão utilizados livros de autores conceituados na área de orçamento público para embasar o referencial teórico desse trabalho. Ressalta-se, também, a utilização de alguns artigos científicos voltados para o tema do financiamento da educação superior pública no Brasil.

O levantamento dos dados referentes às fontes de recursos sob a óptica da execução orçamentária da IES pública alvo da análise dessa pesquisa serão extraídos do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), por meio da

plataforma do Tesouro Gerencial. Além disso, serão obtidas informações no próprio sítio eletrônico da IES pública.

Após a coleta, os dados serão organizados em planilhas e gráficos para facilitar a análise crítica das fontes de financiamento.

4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES – ESTUDO DE CASO

Neste item serão apresentadas as características da IFES; a execução orçamentária; e os dados coletados a respeito das fontes de financiamento da instituição alvo desse estudo.

4.1 CARACTERÍSTICAS DA IFES

Considerada uma das mais antigas universidades do Brasil, a instituição federal de ensino superior possui uma história centenária, envolta por lutas e conquistas desde 1912, e sendo referência na educação superior em todo o país. Atua na área do ensino superior nos níveis de graduação (licenciaturas, bacharelados e cursos superiores de tecnologia) e pós-graduação (*stricto* e *lato sensu*), no desenvolvimento da pesquisa e nos programas e projetos de extensão e cultura (UFPR, 2019).

A IFES se faz presente em todas as regiões do Estado do Paraná, com *campi* em Curitiba: Centro, Setor de Ciências Agrárias, Setor de Artes, Comunicação e Design, Centro Politécnico, Jardim Botânico, Rebouças; em Matinhos: Setor Litoral; em Pontal do Sul: Centro de Estudos do Mar, no Balneário de Mirassol; em Palotina: Setor Palotina e sua extensão no município de Maripá; em Jandaia do Sul: Campus de Jandaia do Sul; e em Toledo: Campus Toledo, além dos *campi* avançados, com as estações experimentais, o Centro de Administração Federal em Paranaguá, os hospitais veterinários em Curitiba e Palotina e o Museu de Arqueologia e Etnologia de Paranaguá. Totaliza 308 edificações, 484.744,89 m² de área construída e 11.408.620,26 m² de terreno (UFPR, 2019).

De acordo com o Relatório Integrado de Gestão da IFES em 2018, a instituição contava com 28.802 alunos nos cursos de graduação; 3.186 na modalidade de educação a distância; 194 em cursos técnicos; 237 em residência multiprofissional; 81 em residência de medicina veterinária; 6.253 na pós-graduação *lato sensu*; 3.905 na pós-graduação *stricto sensu* no nível de mestrado e 1.785 no nível de doutorado. Ainda de acordo com esse relatório, a instituição possuía, em 2018, 4.747 servidores técnico-

administrativos e 2.633 servidores docentes nas diversas áreas do conhecimento. A partir desses números pode ser constatado que a IFES mobiliza uma comunidade de cerca de 50.000 pessoas, correspondendo a uma população superior a 91% dos municípios do Estado do Paraná (Relatório de Gestão da IFES, 2018).

4.1.1 Tamanho em Relação às demais IFES

De acordo com o último levantamento do Censo da Educação Superior realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), no ano de 2017 o Brasil possuía 109 instituições federais de ensino superior, sendo que cerca de 3/5 desse total correspondia a universidades, e o restante era composto de Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs) e Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefets).

As IFES fazem parte do Ministério da Educação e, portanto, integram o orçamento desse ministério. No ano de 2018, o orçamento do MEC totalizou um pouco mais de R\$ 143 bilhões, conforme dados atualizados da Lei Orçamentária Anual do referido ano e extraídos do Tesouro Gerencial.

A Tabela 1 demonstra, em ordem decrescente, os 14 maiores orçamentos das Instituições Federais de Ensino Superior no Brasil no ano de 2018:

TABELA 1 – MAIORES ORÇAMENTOS DAS IFES EM 2018

Unidade Gestora	Instituição Federal de Ensino Superior	Valor (Em Reais)
153115	Universidade Federal do Rio de Janeiro	3.287.169.233,00
153062	Universidade Federal de Minas Gerais	2.043.351.186,00
153056	Universidade Federal Fluminense	2.007.288.768,00
153114	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	1.880.133.319,00
154040	Fundação Universidade de Brasília - FUB	1.807.948.423,00
153065	Universidade Federal da Paraíba	1.684.129.860,00
153103	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	1.619.971.419,00
153038	Universidade Federal da Bahia	1.593.897.168,00
153080	Universidade Federal de Pernambuco	1.563.500.200,00
153079	Universidade Federal do Paraná	1.543.518.943,00
153163	Universidade Federal de Santa Catarina	1.535.330.528,00
153045	Universidade Federal do Ceará	1.387.087.905,00
153063	Universidade Federal do Pará	1.386.632.355,00
153052	Universidade Federal de Goiás	1.312.571.402,00

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

O Conselho Universitário (COUN), presidido pelo reitor, se constitui no órgão máximo deliberativo da instituição. Resulta da união dos membros do Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão (CEPE) - órgão responsável por fixar normas para processos seletivos de ingressos na IFES, currículos de graduação e pós-graduação, bem como a criação de cursos de especialização, aperfeiçoamento e capacitação - e do Conselho de Planejamento e Administração (COPLAD) – órgão destinado a traçar diretrizes orçamentárias, deliberar sobre recursos, equipamentos, insumos, processos administrativos, além de criar novas unidades, como departamentos, setores e assessorias. O principal objetivo do COUN se caracteriza em traçar a política universitária, funcionando também como última instância recursal (UFPR, 2019).

O CONCUR (Conselho de Curadores) realiza a fiscalização econômico-financeira da instituição. Compete a esse órgão efetuar o exame da contabilidade, os balancetes mensais e o parecer sobre a prestação de contas anual do Reitor. Vincula-se ao CONCUR, a Auditoria Interna da IFES, que funciona como um órgão de avaliação independente e assessoramento da Administração (UFPR, 2019).

A instituição possui sete pró-reitorias voltadas para atender às diversas demandas da comunidade acadêmica. São elas: Pró-Reitoria de Administração (PRA), Pró-Reitoria de Assuntos Estudantis (PRAE), Pró-Reitoria de Extensão e Cultura (PROEC), Pró-Reitoria de Gestão de Pessoas (PROGEPE), Pró-Reitoria de Graduação e Educação Profissional (PROGRAD), Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação (PRPPG) e a Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN).

E, por fim, a IFES conta, ainda, com os Setores de Ciências Humanas; Ciências da Terra; Ciências Biológicas; Setor de Artes, Comunicação e Design; Ciências Agrárias; Ciências da Saúde; Ciências Exatas; Ciências Jurídicas; Ciências Sociais Aplicadas; Educação; Setor de Educação Profissional e Tecnologia; Setor Litoral; Setor Palotina e Setor de Tecnologia; além dos *campi* Jandaia do Sul, Toledo e Pontal do Paraná (UFPR, 2019).

4.2 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA IFES

De acordo com o item 4.1.1, o orçamento total da IFES em 2018, aprovado pela LOA e atualizado ao longo do referido ano, totalizou em **R\$ 1.543.518.943,00**. Desse montante, a instituição executou **R\$ 1.520.642.255,33** para o empenhamento de despesas com pessoal e encargos sociais, outras despesas correntes e investimentos, conforme discriminado na Tabela 2:

TABELA 2 - EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA POR GRUPO DE DESPESAS

Grupo de Despesas	Valor Empenhado (R\$)
Pessoal e Encargos Sociais	1.283.992.254,12
Outras Despesas Correntes	219.697.256,97
Investimentos	16.952.744,24
TOTAL	1.520.642.255,33

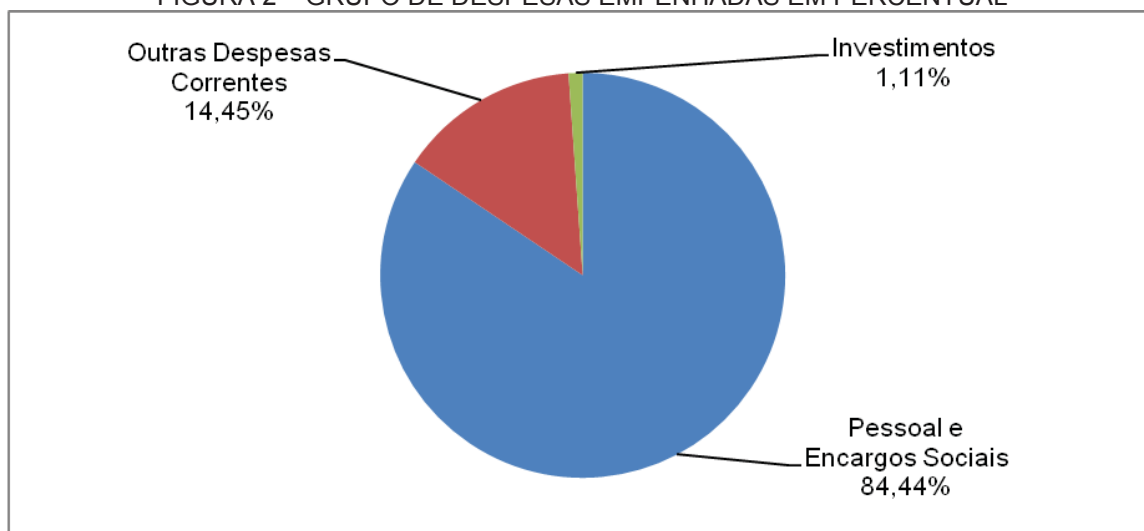
FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Nota-se que, um montante expressivo do orçamento foi destinado às despesas relacionadas a pessoal e encargos sociais, ou seja, ao pagamento dos salários aos servidores ativos, inativos e pensionistas da instituição. De acordo com o Relatório de Gestão da IFES, em 2018, a instituição possuía 4.747 servidores técnico-administrativos e 2.633 servidores docentes (professores), o que explica o fato de que a maior parte dos gastos da instituição foi voltada para o pagamento de despesas com pessoal.

O orçamento da IFES contempla ainda as outras despesas correntes, que incluem as despesas diversas para a manutenção da instituição, como serviços de água, energia elétrica, telefone, serviços terceirizados, bolsas de estudos, diárias, entre outras. E, por fim, uma pequena parte do orçamento foi aplicada para os gastos com investimentos da IFES, ou seja, para as aquisições de materiais permanentes e obras e construções.

A Figura 2 demonstra, de forma mais clara, a distribuição da execução orçamentária da instituição por grupo de despesas:

FIGURA 2 – GRUPO DE DESPESAS EMPENHADAS EM PERCENTUAL



FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Verifica-se, com isso, a relevância que as despesas de pessoal e encargos sociais possuem em relação ao orçamento total da IFES, tendo em vista que esse grupo de despesas correspondeu a 84,44% do total das despesas empenhadas da instituição. Somente uma pequena parcela do orçamento foi aplicada em outros tipos de despesas; 14,45% se destinou às outras despesas correntes e 1,11% foi aplicado em despesas com investimentos, ou seja, os gastos com a expansão da IFES são insignificantes se comparados com às demais despesas.

4.3 FONTES DE FINANCIAMENTO DA IFES

Para a análise das origens do financiamento da instituição, optou-se por separar a execução orçamentária por fontes de recursos. De acordo com o Manual Técnico do Orçamento (MTO 2018), as fontes de recursos consistem em agrupamentos de receitas públicas que possuem as mesmas normas de aplicação, de modo a assegurar que determinadas receitas se vinculem a despesas ou a atividades específicas do governo.

Conforme esse manual, os grupos de fontes utilizadas na administração pública federal são as seguintes:

TABELA 3 - GRUPOS DE FONTES DE RECURSOS

Cód.	GRUPO da Fonte de Recurso (1º Dígito)
1	Recursos do Tesouro - Exercício Corrente
2	Recursos de Outras Fontes - Exercício Corrente
3	Recursos do Tesouro - Exercícios Anteriores
6	Recursos de Outras Fontes - Exercícios Anteriores
9	Recursos Condicionados

FONTE: Manual Técnico de Orçamento, 2018.

Os dados da IFES foram levantados por meio de consultas no Tesouro Gerencial, classificando por fonte de recursos o total das despesas empenhadas. Dessa forma, mesmo que o pagamento da despesa não tenha ocorrido em 2018, a fonte de recursos utilizada para efetivar esse desembolso será a mesma informada no momento do seu empenhamento.

4.3.1 Origem das Fontes de Financiamento

Ao se analisar a execução orçamentária da IFES do ano de 2018, verificou-se a utilização das seguintes fontes de financiamento:

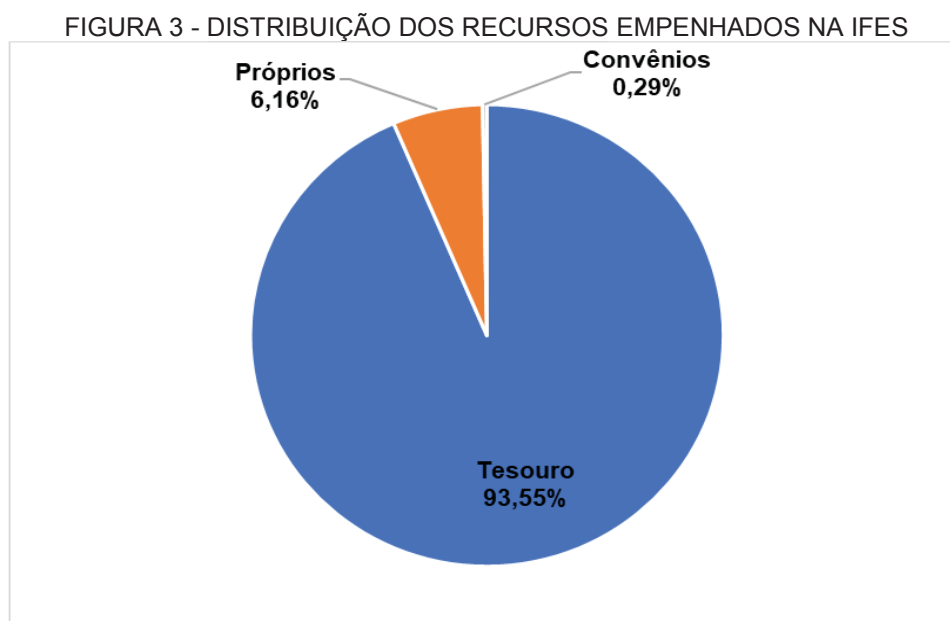
TABELA 4 - ORIGEM DOS RECURSOS DA IFES

Recursos do Tesouro	1.422.497.738,30
Recursos Próprios	93.736.433,15
Recursos de Convênios	4.408.083,88
Total	1.520.642.255,33

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Os dados demonstram que as principais fontes de recursos utilizadas para custear as atividades da instituição de ensino superior originaram-se por meio dos recursos do Tesouro Nacional, ou seja, recursos que dependem da transferência da União para a sua efetiva utilização. Observa-se, também, o uso de receitas próprias geradas pela IFES, assim como a captação de recursos por meio de convênios com outras entidades. Na Figura 3, é possível analisar a participação que cada um desses

recursos proporcionou em relação ao total das fontes de financiamento utilizadas pela instituição em 2018.



FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Nota-se que, os recursos empenhados por meio de transferências do Tesouro Nacional representaram 93,55% do total dos recursos utilizados pela IFES no ano de 2018, o que significa que tais recursos são indiscutivelmente a principal fonte de financiamento da instituição para o mantimento das suas atividades. Os recursos próprios, que são as receitas geradas pela própria instituição, são a segunda fonte de financiamento principal da IFES, mas representa somente 6,16% do total dos recursos. E, por fim, os recursos captados pela celebração de convênios com outras entidades tiveram uma pequena participação de 0,29% no volume total das fontes de financiamento da instituição federal de ensino superior, ou seja, pode-se dizer que sua contribuição foi irrelevante no total das fontes de financiamento utilizadas pela IFES.

Na sequência, se apresentará como esses recursos foram aplicados na instituição federal de ensino superior.

4.3.2 Aplicações das Fontes de Financiamento

Como abordado no item 4.2, o orçamento da IFES, em 2018, foi elaborado para contemplar as despesas com pessoal e encargos, outras despesas correntes e também investimentos. A Tabela 5 demonstra os valores destinados a cada uma dessas despesas de acordo com a origem dos recursos:

TABELA 5 - DESTINAÇÃO DOS RECURSOS POR GRUPO DE DESPESA

Origem dos Recursos	Pessoal e Encargos	Outras Despesas Correntes	Investimentos	TOTAL
TESOURO	1.218.369.328,09	194.795.982,00	9.332.428,21	1.422.497.738,30
PRÓPRIOS	65.622.926,03	21.224.878,94	6.888.628,18	93.736.433,15
CONVÊNIOS	-	3.676.396,03	731.687,85	4.408.083,88
Despesa Total	1.283.992.254,12	219.697.256,97	16.952.744,24	1.520.642.255,33

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Por meio desses dados, verifica-se que os recursos do tesouro, sendo a principal fonte de financiamento da IFES, são utilizados basicamente para o pagamento das despesas com pessoal e encargos sociais, mas também se destinam ao pagamento de outras despesas correntes e investimentos. Os recursos próprios da instituição também foram utilizados para atender as despesas com pessoal, outras despesas correntes e investimentos, mas os valores utilizados são muito inferiores em comparação aos recursos transferidos pelo Tesouro Nacional. No que tange à utilização dos recursos captados por meio de convênios, verifica-se que tais recursos foram destinados somente para o custeamento das outras despesas correntes e investimentos.

A aplicação dos recursos recebidos pela IFES pode ser melhor entendida conforme a Tabela 6:

TABELA 6 – FONTE DE RECURSOS POR GRUPO DE DESPESAS

Origem dos Recursos	Pessoal e Encargos	Outras Despesas Correntes	Investimentos	Total
TESOURO	85,65%	13,69%	0,66%	100,00%
PRÓPRIOS	70,01%	22,64%	7,35%	100,00%
CONVÊNIOS	0,00%	83,40%	16,60%	100,00%

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Os dados apresentados pela Tabela 6 demonstram que 85,65% dos recursos recebidos pela IFES por meio de transferências do Tesouro são destinados ao pagamento das despesas de pessoal e encargos; e o restante desses recursos são aplicadas para atender às demais despesas da instituição (outras despesas correntes e investimentos). A maior parte dos recursos próprios também se destinou ao pagamento de despesas com pessoal, porém sua representatividade correspondeu a 70,01% do total desses recursos, e o restante aplicou-se para o pagamento de outras de despesas correntes e investimentos. E, por fim, os recursos de convênios destinaram-se majoritariamente para o pagamento de outras de despesas correntes (83,40%), mas também foram utilizados em gastos com investimentos.

4.4 DETALHAMENTO DOS RECURSOS

A seguir, serão detalhadas as receitas empenhadas pela IFES referentes à execução orçamentária do ano de 2018.

4.4.1 Recursos do Tesouro

Os recursos recebidos pela IFES, por meio de repasses da União, foram originados das seguintes fontes:

TABELA 7 - RECURSOS DO TESOIRO EMPENHADOS

Fonte de Recursos Detalhada	Despesas Empenhadas
100 - Recursos Ordinários	1.158.380.160,78
153 - Contribuição Financiamento da Seguridade Social - COFINS	76.908.575,30
156 - Contribuição Plano de Seguridade Social do Servidor - PSSS	28.167.184,81
169 - Contribuição Patronal Plano Seguridade Social do Servidor	153.858.088,99
108 - Fundo Social - Parcela Destinada Educação Pública e Saúde	4.523.763,42
188 - Remuneração das Disponibilidades do Tesouro Nacional	659.965,00
TOTAL	1.422.497.738,30

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Nota-se que, os Recursos Ordinários (Fonte 100), representam a maior origem dos recursos do tesouro da IFES. A instituição recebeu, ainda, repasses referentes ao recolhimento da Contribuição Financiamento da Seguridade Social – COFINS (Fonte 153) e da Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor – PSSS (Fontes 156 e 169), além da parcela do Fundo Social Destinada à Educação Pública e Saúde (Fonte 108) e das Remunerações das Disponibilidades do Tesouro Nacional (Fonte 188).

4.4.2 Recursos Próprios

Os recursos próprios que a IFES utilizou para o empenhamento das despesas, vieram das seguintes fontes:

TABELA 8 - RECURSOS PRÓPRIOS EMPENHADOS

Fonte de Recursos Detalhada	Despesas Empenhadas
250 - Recursos Não Finan. Diretamente Arrecadados	21.965.804,24
650 - Recursos Não Finan. Diret. Arrecad. - Exercícios Anteriores	67.922.926,03
280 - Recursos Financeiros Diretamente Arrecadados	2.847.702,88
680 - Recursos Financeiros Dir. Arrecad. - Exercícios Anteriores	1.000.000,00
TOTAL	93.736.433,15

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Os recursos empenhados na fonte 250 foram originados pela realização de receitas geradas pela própria instituição mediante a prestação de serviços diversos. No

ano de 2018, a instituição arrecadou R\$ 24.262.624,09 nessa fonte de recursos, conforme pode ser constatado na Tabela 9:

TABELA 9 - RECEITAS REALIZADAS POR FONTE DE RECURSOS

Fonte de Recursos Detalhada	Receita Realizada (R\$)
0250002009 – Especialização	2.230.889,55
0250009010 – Vestibular	1.377.664,10
0250012009 - Cursos de Extensão	4.181.760,31
0250150042 - Restituições/Devoluções	1.502.012,07
0250151004 - Taxas de Ocupação de Espaço (Aluguéis e Arrendamentos)	3.815.206,36
0250151242 - Receitas do Agitec	10.503,59
0250151583 - Taxa de Inscrição Mestrado	189.101,88
0250151584 - Taxa de Inscrição Doutorado	57.000,00
0250153645 - Receita de Importação	321.823,47
0250153657 - Reserva PROPLAN	3.630.321,23
0250153764 - Receita do CEEEX/UFPR	30,00
0250154010 - Serviços de Hospedagem e Alimentação	1.759.087,70
0250154166 - Outros Serviços Administrativos	3.501.784,03
0250199901 - Taxa de Inscrição em Concurso Público	509.621,76
0250262410 - Recursos Diretamente Arrecadados – UFPR	862.628,28
0250502502 - FDA - Fundo de Desenvolvimento Acadêmico	313.189,76
TOTAL	24.262.624,09

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Destaca-se a relevância da arrecadação de receitas com cursos de extensão; aluguéis e arrendamentos; outros serviços administrativos e cursos de especialização. A Tabela 9 demonstra que a IFES possui uma grande variedade de prestação de serviços. Nota-se que, do montante de R\$ 24.262.624,09 das receitas geradas, R\$ 21.965.804,24 foram utilizados para o pagamento de despesas (Tabela 8).

A fonte de recursos 650, no montante R\$ 67.922.926,03, consiste no superávit da arrecadação de receitas próprias geradas pela instituição em exercícios anteriores, que transitaram pela fonte 250. Conforme consultas realizadas no Tesouro Gerencial, R\$ 64.622.926,03 foi destinado ao pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais e R\$ 3.300.00,00 foi utilizado para o pagamento de outras despesas correntes.

O uso de recursos financeiros da fonte 650 para o pagamento de despesas com pessoal ocorreu mediante orientação da Secretaria de Orçamento Federal, através da

Portaria 9.420, de 14 de setembro de 2018, emitida pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, o qual determinou que a IFES utiliza-se R\$ 65.000.000,00 de suas receitas próprias arrecadadas em exercícios anteriores na fonte 250 para atender as despesas com folha de pagamento no ano de 2018.

A Tabela 10 evidencia as fontes de recursos que foram remanejadas para atender a Portaria 9.420/2018:

TABELA 10 - COMPOSIÇÃO DA FONTE 650 PARA EMPENHO DE DESPESAS DE PESSOAL

Fonte de Recursos Detalhada	Valor (R\$)
250076606 - Construção Edifício Newton Freire	13.945.221,21
250199901 - Taxa de Inscrição em Concurso Público	10.152.010,14
250154166 - Outros Serviços Administrativos	9.552.900,30
250151004 - Taxas de Ocupação de Imóveis	7.275.167,81
250153657 - Reserva PROPLAN/UFPR	5.187.730,47
250502504 - Rateio Departamento UFPR	4.889.113,70
250000341 - Recurso Doação Itaú/UFPR	4.668.902,40
250502505 - Rateio Setor UFPR	3.874.436,92
250002009 - Especializações UFPR	3.835.000,64
250502502 - Fundo de Desenvolvimento Acadêmico UFPR	1.619.516,41
Total	65.000.000,00

FONTE: SIAFI, 2018.

Nota-se que, as fontes de recursos Construção Edifício Newton Freire, Taxa de Inscrição em Concurso Público e Outros Serviços Administrativos foram as mais utilizadas para compor a fonte 650.

Do total de R\$ 65.000.000,00, informado na Tabela 10, a instituição federal de ensino superior utilizou R\$ 64.622.926,03 para o pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais durante o ano de 2018.

O empenhamento de despesas na fonte 680, no montante de R\$ 1.000.000,00, demonstrado na Tabela 8, também foi destinado ao pagamento de despesas de pessoal, em atendimento à Portaria 9.420/2018 MPDG. Tais recursos referem-se às receitas próprias geradas por rendimentos de aplicações financeiras não utilizadas em exercícios anteriores.

Ressalta-se, ainda, o uso da fonte 280 para o empenhamento de despesas. Tais fontes são originadas pela arrecadação de receitas com aplicações financeiras efetuadas pela IFES. Em 2018, o total de receitas que ingressaram na fonte 280

totalizou em R\$ 3.598.639,21 (SIAFI, 2018) e foram empenhados R\$ 2.847.702,88 desses recursos (Tabela 8).

4.4.3 Recursos de Convênios

Os recursos provenientes de convênios totalizaram em R\$ 4.408.083,88 e vieram das seguintes fontes:

TABELA 11 - RECURSOS DE CONVÊNIOS EMPENHADOS

Fonte de Recursos Detalhada	Despesas Empenhadas
281 - Recursos de Convênios - Exercício Corrente	1.784.990,40
681 - Recursos de Convênios - Exercícios Anteriores	2.623.093,48
TOTAL	4.408.083,88

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Compõem essa fonte de financiamento, os recursos captados durante o ano de 2018 (fonte 281) e em exercícios anteriores (fonte 681). Esses recursos foram originados por meio de convênios firmados com a Fundação Araucária, principal órgão financiador da pesquisa no Estado do Paraná, de acordo com o Relatório de Gestão da IFES de 2018.

4.5 RECURSOS RECEBIDOS DE OUTROS ÓRGÃOS

Durante o ano de 2018, a IFES também recebeu recursos de outros órgãos do governo federal para financiar suas despesas, mediante descentralizações de créditos orçamentários. Esse procedimento ocorre quando um órgão descentraliza ou movimenta parte do seu próprio orçamento para que outro órgão possa executar a despesa orçamentária (MCASP 2018).

Os recursos recebidos por descentralização de créditos orçamentários totalizaram R\$ 42.843.418,86 e vieram, principalmente, dos seguintes órgãos:

TABELA 12 - RECURSOS RECEBIDOS POR OUTROS ÓRGÃOS

Órgão	Recurso Recebido
Ministério da Educação	17.600.551,01
Ministério do Esporte	7.532.407,77
Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes	6.976.169,00
Fundo Nacional de Saúde	3.130.837,97
Fund. Coord. Aperf. De Pessoal de Nível Superior – CAPES	2.982.265,02
Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE	1.735.258,80
Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação	1.240.713,44
Agência Nacional de Águas – ANA	1.000.000,00
Outros órgãos	645.215,85
TOTAL	42.843.418,86

FONTE: Tesouro Gerencial, 2018.

Nota-se que as maiores descentralizações vieram do Ministério da Educação, Ministério do Esporte, Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes e Fundo Nacional de Saúde.

Os recursos recebidos por outros órgãos da União foram destinados para o pagamento de despesas correntes (R\$ 23.734.721,01) e investimentos (R\$ 19.108.697,85).

4.6 LIMITAÇÕES QUANTO AO USO DAS FONTES DE FINANCIAMENTO

A partir dos dados encontrados, verifica-se que, apesar da capacidade que a instituição possui em gerar receitas próprias, a sua principal fonte de financiamento para manter as suas atividades provem dos repasses da União, ou seja, das receitas que o governo federal arrecada através da cobrança de tributos e de outras receitas públicas. Tal fato se deve em decorrência da necessidade que a instituição possui em seguir impreterivelmente o que determina a legislação orçamentária, a qual estabelece quais os tipos de recursos que devem ser utilizados para o pagamento de determinadas despesas.

Observa-se que mais de 80% do orçamento da instituição, no ano de 2018, foi destinado às despesas de pessoal, que foram custeadas majoritariamente pelos recursos do tesouro. Por conta disso, é significativo o impacto que tais recursos

representaram no total das fontes de financiamento utilizadas pela IFES no referido ano.

Os recursos do tesouro são mais facilmente executados, pois dependem de dotações orçamentárias específicas e repasses da União para serem utilizados. A maior dificuldade da IFES está na utilização das receitas próprias, pois são as que mais sofrem limitações quanto ao seu efetivo uso como fonte de financiamento.

Como observado no item 4.4.2, as arrecadações de receitas próprias nas fontes 250 e 280 superaram o total de despesas empenhadas nessas fontes, demonstrando, desse modo, um excedente de recursos financeiros que deixou de ser utilizado, conforme pode ser verificado na Tabela 13:

TABELA 13 - RECEITAS REALIZADAS VS DESPESAS EMPENHADAS

Fonte de Recursos	Receitas Realizadas	Despesas Executadas
250 - Recursos Não Fin. Diret. Arrecadados	24.262.624,09	3.598.639,21
280 - Recursos Finan. Diret. Arrecadados	- 21.965.804,24	- 2.847.702,88
Saldo que deixou de ser utilizado em 2018	2.296.819,85	750.936,33

FONTE: O Autor/Tesouro Gerencial, 2018.

O saldo que deixou de ser utilizado em 2018 não poderá ser empenhado no próximo exercício sem que haja autorização legal, pois como afirma o art. 35 da Lei 4.320/1964 (BRASIL², 1964), pertencem ao exercício financeiro “as receitas nele arrecadadas”. Sendo assim, se não houver permissão para a utilização desse saldo, a IFES ficará com sobras de disponibilidades financeiras em seu caixa que não poderão ser aproveitadas.

Diante desse cenário, o potencial de geração de receitas próprias pode ser prejudicado, visto que a instituição consegue captar recursos por diversas formas, como por meio da cobrança de mensalidades em cursos de especialização, cobrança de aluguéis, realização de concursos públicos, entre outros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O financiamento da educação superior pública no Brasil tem enfrentado obstáculos nos últimos anos. Os recursos do governo repassados para as instituições federais de ensino superior manterem suas atividades têm sido, por muitas vezes, insuficiente. Por conta disso, as instituições têm optado cada vez mais por formas alternativas de complementar os seus recursos financeiros, por meio de geração de receitas próprias, com vistas a diminuir a dependência dos repasses feitos pela União para o pagamento de suas despesas básicas.

Por esse motivo, o presente estudo buscou analisar as fontes de financiamento de uma grande instituição pública de ensino superior do Estado Paraná, para que se fosse possível identificar as principais formas de captação de recursos financeiros feitas por esta instituição, além de se verificar as limitações que a IFES enfrentou para a utilização desses recursos.

Ao se examinar os dados da execução orçamentária do ano de 2018, levantados a partir de relatórios de sistemas financeiros utilizados pela administração pública federal, observou-se a grande necessidade que a instituição tem de ser financiada, tendo em vista possuir um dos maiores orçamentos entre as IFES do Brasil.

O que pôde ser constatado, é a dependência significativa dos recursos do Tesouro, isto é, dos repasses feitos pelo governo federal, para o pagamento de suas despesas, em especial, das despesas com folha de pessoal (ativos, inativos e pensionistas), visto que esse grupo representa mais de 84% do total do seu orçamento, conforme item 4.2.

Também se identificou, que a IFES captou recursos por outros meios, através de convênios gerados com instituições privadas e pela geração de receitas próprias realizadas pela prestação de serviços diversos, nos quais os principais são: serviços administrativos, cursos de especialização e extensão, cobrança de aluguéis e arrendamentos, restaurante universitário, vestibular, entre outros.

No entanto, cabe ressaltar que a participação dessas receitas como forma de financiamento foi irrelevante ao se comparar com os repasses do tesouro, visto que representaram menos de 7% do total dos recursos utilizados pela IFES no ano de 2018.

Ressalta-se que, mesmo que a IFES tenha um potencial para gerar suas próprias receitas, tendo em vista a variedade de prestação de serviços que esta realiza, o uso desses recursos fica restrito ao que está determinado na legislação orçamentária, o que pode dificultar um melhor aproveitamento desses recursos para custear as despesas da instituição, diante de um cenário de possíveis reduções dos repasses financeiros do governo federal.

Os resultados encontrados nessa pesquisa também permitem que sejam feitos novos estudos mais aprofundados sobre o tema. Pode-se, por exemplo, comparar as fontes de financiamento da IFES alvo desse estudo com outras instituições públicas do mesmo porte; analisar o comportamento das fontes de financiamento da IFES nos últimos cinco anos; ou, ainda, realizar uma análise mais profunda sobre o potencial da geração de recursos próprios das instituições federais de ensino superior do Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARAL, N. C. Autonomia e Financiamento das IFES: Desafios e Ações. In: Fórum Sobre as IFES: o TCU promove a busca de soluções, 1., 2008, Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: Tribunal de Contas da União, 2008. p. 10-36. Disponível em: <<http://www.andifes.org.br/wp-content/uploads/2013/02/1%C2%BA-F%C3%B3rum-sobre-as-IFES-TCU.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2019.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL₁ – Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL₂ – Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL₃ – Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL₄ – Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0200.htm>. Acesso em: 12 mar. 2019.

BRASIL₅ – Decreto Nº 825, de 28 de maio de 1993. Estabelece normas para a programação e execução orçamentária e financeira dos orçamentos fiscal e da seguridade social, aprova quadro de cotas trimestrais de despesa para o Poder Executivo e dá outras providências. Brasília, DF, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D0825.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL₆ – Código Tributário Nacional, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 15 mar. 2019.

BRASIL₇ – Lei Nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, DF, 1996. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acesso em: 20 mar 2019.

BRASIL₈ – Lei Nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, DF, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm>. Acesso em: 12 abr. 2019.

BRASIL₉ – Lei Nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013. Altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8180.htm>. Acesso em: 12 abr. 2019.

CARVALHO, D; CECCATO, M. **Manual Completo de Contabilidade Pública**. 3. Ed. rev. e atual. Niterói: Editora Impetus, 2015.

Censo da Educação Superior 2017. <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/documentos/2018/censo_da_educacao_superior_2017-notas_estatisticas2.pdf>. Acesso em: 15 maio 2019.

CORBUCCI, P. R. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. **Educ. Social**, Campinas, vol. 25, n. 88, p. 677-701, 2004. Disponível em: <<http://www.cedes.unicamp.br>>. Acesso em: 04 abr. 2019.

CORBUCCI, P. R.; MARQUES, P. M. F. **Fontes de Financiamento das Instituições Federais de Ensino Superior**: Um Estudo de Caso sobre a Universidade de Brasília. Brasília: Ipea, nov. 2013. (Texto para Discussão Nº 999). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4215>. Acesso em: 04 abr. 2019.

FÁVERO, A. A.; BECHI, D. O financiamento da educação superior no limiar do século XXI: o caminho da mercantilização da educação. **Rev. Inter. Educ. Sup.**, Campinas, v. 3, n. 1, p. 90-113, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/riesup/article/view/8650577>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

GIACOMONI, J. **Orçamento Governamental**: teoria, sistema, processo. São Paulo: Atlas, 2019.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LAKATOS, E. V.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MCASP – **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8a. Edição. Brasília, 2018.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **O que é Orçamento Público?** Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/orcamento-da-uniao/conceitos-sobre-orcamento/o-que-e-orcamento-publico>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. **Legislação Orçamentária**. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/assuntos/orcamento-1/legislacao>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

MTO – **Manual Técnico de Orçamento**. Edição 2018. Brasília, 2017.

PALUDO, A. V. **Orçamento Público, AFO e LRF: Teoria e Questões**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Método, 2016.

QUINTANA, A. L.; SAURIN, V. Fontes de Financiamento e Despesas por Categorias Econômicas no Ensino Superior: uma análise comparativa em três universidades da região sul. **Revista de Ciências da Administração**, Santa Catarina, v. 7, n. 13, p. 49-66, 2005. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/24827/fontes-de-financiamento-e-despesas-por-categorias-economicas-no-ensino-superior--uma-analise-comparativa-em-tres-universidades-federais-da-regiao-sul>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

Relatório Integrado de Gestão UFPR 2018. <<http://www.proplan.ufpr.br/portal/wp-content/uploads/2019/04/RelatoIntegrado2018.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2019.

ROSA, M. B. **Contabilidade do Setor Público**: de acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

Tesouro Nacional. **Execução Orçamentária**. Brasília, 2018. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/execucao-orcamentaria>>. Acesso em: 10 mar. 2019.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Portal UFPR. **Apresentação**. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://www.ufpr.br/portafulpr/a-universidade-institucional/>>. Acesso em: 20 maio 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Portal UFPR. **Unidades Administrativas**. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://www.ufpr.br/portafulpr/a-universidade-institucional/unidades-administrativas/>>. Acesso em: 20 maio 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Orientação para Normalização de Trabalhos Acadêmicos**. Curitiba, 2019. Disponível em: <<https://www.portal.ufpr.br/normalizacao.html>> Acesso em: 12 jun. 2019.

VAZ DE LIMA, D. **Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2018.